República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-131687738-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Sábado 4 de Noviembre de 2023

Referencia: SENTENCIA - EX-2023-55106120- -APN-SGASAD#TFN - MERCEDES BENZ ARGENTINA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en el Expediente **EX-2023-55106120- -APN-SGASAD#TFN: "MERCEDES BENZ ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación",**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- <u>Objeto del Proceso</u>: Determinar si la Resolución N° RESOL-2020-698-E-AFIP-DPRLA-SDGTLA dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco de la actuación SIGEA N° 12140-19-2010, resulta ajustada a derecho, en cuanto dispone condenar a la actora al pago de una multa equivalente a $ 11.946,34 y formularle cargo por tributos equivalentes a U$S 2682,63, más los intereses del art. 794 del C.A., en virtud de encontrarla responsable de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., en relación a la mercadería importada temporalmente mediante DIT N° 09 001 TG04 000085 B.

II.- <u>Fundamentos de la apelación:</u>

En fecha 15/05/2023 (RE-2023-55101989-APN-SGASAD#TFN) se presenta por apoderado MERCEDES BENZ ARGENTINA S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución mencionada. Primeramente, efectúa una reseña de los hechos que originaron la presente causa. A continuación, desarrolla sus agravios. Entiende que el auto de apertura de sumario es nulo, por no cumplir con los requisitos que exige el art. 1094 del C.A. y que, atento a ello, carece de los efectos que la ley le atribuye. Asimismo, opone la excepción de prescripción de la acción del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de los tributos. Asevera que la resolución atacada es nula por poseer vicios en varios de sus elementos esenciales, tales como la motivación y el procedimiento, atento a que no se han producido las

pruebas ofrecidas en sede aduanera, con afectación al derecho de defensa. En el mismo sentido, arguye que la excesiva dilación del procedimiento traduce una vulneración a la garantía del plazo razonable. Subsidiariamente, afirma que se ha dado cabal cumplimiento a las obligaciones impuestas por el régimen de importación temporal. En cuanto a los intereses en dólares, interpreta que las tasas de interés aplicadas resultan confiscatorias. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva de Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: Mediante IF-2023-103560960-APN-DTD#JGM, en fecha 04/09/2023, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado del recurso interpuesto y acompaña las actuaciones administrativas. Hace una breve reseña de los hechos y formula una negativa general. En primer lugar, defiende la validez del auto de instrucción sumarial y su virtualidad para surtir los efectos que la legislación aduanera le atribuye. Cita jurisprudencia y dictámenes de la Procuración del Tesoro de la Nación vinculados al principio de conservación de los actos y al sistema de nulidades. Se opone al planteo de la actora en relación a la vulneración al derecho de defensa. En cuanto a la carga de la prueba, afirma que se encontraba a cargo de la actora la conservación de la documentación que acreditaría el cumplimiento de los deberes a su cargo. Sostiene que las acciones en cabeza del Fisco para imponer penas y perseguir los tributos se encuentran plenamente vigentes. En relación a la aludida nulidad de la resolución aduanera, se opone a ello, alegando que el accionar del servicio aduanero ha sido conforme a derecho. En cuanto al fondo de la cuestión, asevera que, frente a la falta de acreditación de la reexportación de la mercadería, se configuró la infracción endilgada. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal, y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 12140-19-2010 se inician a fs. 2 y vta. con el acta de denuncia de fecha 29/03/2010. A fs. 4 y siguientes se encuentra el sobre contenedor de la DIT en trato. A fs. 18 se dispuso la instrucción de sumario, en fecha 08/04/2015. A fs. 21/22 se agrega liquidación por multa y tributos. A fs. 23 y vta. se dispone correr vista de todo lo actuado, en fecha 18/02/2020. A fs. 25/38 se presenta la actora y contesta vista. A fs. 45/48 luce la resolución aquí apelada. A fs. 50/51 se comunica la apelación ante este Tribunal y acompaña formulario F4.

V.- Que en fecha 07/09/2023 (PV-2023-105460095-APN-VOCXXI#TFN) se dispone tratar las excepciones de nulidad y prescripción opuestas por la actora como de previo y especial pronunciamiento. En fecha 19/10/2023 se elevan los autos a la Sala “G” (PV-2023-124213954-APN-VOCXXI#TFN) y finalmente, en fecha 03/11/2023, pasan a sentencia (IF-2023-131294312-APN-VOCXXI#TFN).

VI.- La cuestión de autos radica en determinar si la Resolución RESOL-2020-698-E-AFIP-DPRLA-SDGTLA dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco de la actuación SIGEA N° 12140-19-2010 resulta ajustada a derecho.

VII.- Que en primer término, corresponde tratar conjuntamente las excepciones de nulidad y prescripción interpuestas por la actora.

Que a esos fines cabe recordar que el art. 934 del C.A. expresa *“La acción del fisco para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe por el transcurso de 5 años”* comenzando a correr dicho plazo el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción.

Que el 937 del C.A. establece las causales de interrupción del plazo de prescripción del aludido art. 934, y específicamente en su inc. a) determina como tal al *"...dictado del auto por el cual se ordenare la apertura del sumario..."*.

Que, con relación a los tributos, el art. 803 del C.A. establece que: *"Prescríbese por el transcurso de CINCO (5) años la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera"*, comenzando a correr dicho plazo el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción.

Que dicho plazo, según el art. 805 inc. a) del C.A., se suspende: *"...desde la apertura del sumario, en la causa en que se investigare la existencia de un ilícito aduanero, hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión..."*

Que razonablemente, para poder tener el referido efecto interruptivo y/o suspensivo, el acto -en el caso, el auto de apertura del sumario- debe claramente ser válido, siendo para ello necesario que reúna todos los elementos formales y materiales que determina la normativa vigente.

Que es el art. 1094 del C.A. el que establece todas las exigencias que debe cumplir la resolución que dispone la apertura del sumario, y en este sentido dispone que el mismo *"...determinará los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y dispondrá: a) las medidas cautelares que correspondieren en atención a la naturaleza de los hechos objeto del sumario; b) la verificación de la mercadería en infracción con citación del interesado y la clasificación arancelaria y valoración de la misma; c) la recepción de la declaración de los presuntos responsables y de las personas que presenciaron los hechos o que pudieren tener conocimiento de los mismos, cuando se lo considerare necesario; d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados."*

Que a fs. 18 del sumario administrativo antecedente de estos autos obra el auto de apertura del sumario de fecha **08/04/2015.**

Que de la compulsa del mismo resulta claramente que, si bien se refirió a la presunta infracción imputada a la firma, el mismo no cumple con los extremos legales exigidos por el art. 1094 del C.A. para que se constituya válidamente y surta los efectos que la legislación aduanera atribuye a dicho acto, de hecho, **no ha habido liquidación ni se ha efectuado la valoración y clasificación de la mercadería en cuestión.**

Que el propio acto dispone *"(…)* ***deberá informar*** *valor en aduana, derechos y demás gravámenes y si la mercadería ingresada era de importación prohibida por el Régimen Gral. (…)"* (el resaltado es propio), esto en palmaria contradicción a lo establecido en el referido art. 1094, de cuya letra resulta evidente que el servicio aduanero, en el mismo auto de apertura de sumario, se encuentra obligado a determinar, a clasificar y valorar la mercadería y liquidar los tributos que correspondan.

Que, dicha obligatoriedad ha sido querida por el legislador que dispuso que el administrador *" determinará..." y "dispondrá..."*, términos que no pueden sino interpretarse en el sentido de que resulta imperativo para el servicio aduanero cumplimentar con todos los requisitos allí determinados, reitero, en el

mismo auto de apertura.

Que, en virtud de ello, y conforme el criterio sostenido, en mi voto en minoría, en la causa *"CEARCA S.A. c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación"*, Expte. Nº 25.681-A, de esta Sala, y en muchos otros pronunciamientos, considero que por carecer de requisitos esenciales el acto de apertura de sumario de fecha 08/04/2015 -obrante a fs. 18 de las act. adm., es nulo de nulidad absoluta, en tanto violatorio de la ley, por estar en palmaria contradicción a lo establecido en el referido art. 1094 ya citado.

Que, en orden a lo manifestado, al ser nulo, el acto de apertura de sumario, carece de aptitud para suspender y/o interrumpir la prescripción de la acción para imponer penas y perseguir el cobro de tributos en los términos de los arts. 805 inc. a) y 934 inc. a) del C.A.

Que por lo expuesto, y siendo que el vencimiento de la temporal en trato operó el **03/03/2010** (fecha de comisión de la infracción), conforme la legislación aplicable el plazo de prescripción es de 5 años tanto para imponer penas como para perseguir el cobro de tributos por parte del Fisco (conf. arts. 803 y 934 del C.A) y que dicho plazo comenzó a correr a partir del **01/01/2011** y no mediando causales suspensivas e interruptivas de la prescripción, la misma operó el **31/12/2015**, careciendo de aptitud suspensiva de la prescripción, el acto de apertura de sumario de fecha **08/04/2015**, por las razones ya expresadas precedentemente.

Que, a mayor abundamiento, cabe destacar que en este caso la vista conferida no pudo subsanar las irregularidades del auto de fs. 18 de las act. adm., atento a que ella se dispuso **en fecha 18/02/2020** (ver a fs. 23 y vta. de las act. adm.), una vez operada la prescripción.

Destaco que en este mismo sentido se expidió la Sala "E" de este Tribunal, en la causa "Hamburg Sud Sucursal Argentina S.A.", Expte. Nº 27.525-A, cuando, en una causa análoga a la de autos, expresó: *"el auto de fecha 29.12.04 (v. fs. 18 ant. Adm.) constituye un acto de mero trámite indicativo de que se abrió el sumario. Nótese que ni siquiera se han determinado los hechos constitutivos de la infracción, como exige el art. 1094 del C.A. En consecuencia, el acto de apertura de sumario es nulo de nulidad absoluta en tanto es violatorio de la ley (art. 1094 del C.A.)...". "Que, conforme lo expuesto, cabe declarar prescripta la acción del Fisco para imponer penas en lo que hace a la firma recurrente (conf. art. 946 del C.A.) puesto que, al no haber habido interrupción de la prescripción de la acción fiscal, la resolución DE PRLA Nº 8955/09 es extemporánea."*

Siguiendo este mismo criterio en la causa caratulada "BOSTON COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. Y ACUM. c/ DGA s/ recurso de apelación." Expte.: 29.422-A. (17/04/2012). (Sala "E") se dispuso: *"...que el auto de apertura del sumario del 22/11/2005 (fs. 38 de los ant. adm.) no pudo suspender la prescripción en los términos del art. 805, inc. a) del CA, toda vez que no reúne los requisitos del art. 1094, inc. d), del CA en cuanto a la liquidación de los tributos que pudieren corresponder, ni esos tributos habían sido liquidados con anterioridad. Que tampoco se corrió vista antes del 1/01/2008, en la cual obrara la liquidación tributaria. De haberse corrido ese tipo de vista, con anterioridad a esa fecha, se hubiera subsanado la falencia del auto de apertura del sumario."*

Que cabe destacar que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, en los autos: "Agencia Marítima TAGSA S.A. c/DGA s/Recurso directo de organismo externo". Expte.

40.306/13 (18/03/2014), señaló que para que el acto de apertura de sumario sea válido es necesario que reúna los requisitos formales y materiales que determina la normativa vigente, art. 1094 del C.A. En este sentido resolvió de acuerdo al criterio adoptado por la Sala IV, en los autos: "Agencia Marítima Tagsa S.A. (TF 27435-A) c/ D.G.A." del 11 de junio de 2013 (sentencia que quedó firme, por haber sido declarado inadmisible por la CSJN. el recurso extraordinario interpuesto por el Fisco, con fecha 4/02/2014)". Sostuvo que para que el auto de apertura del sumario tuviera tal virtualidad, debía tratarse de un acto válido, siendo para ello necesario que reuniera los requisitos formales y materiales que determina la normativa vigente. Así, subrayó que el art. 1094 del C.A. identifica los enunciados obligatorios con que debe contar la resolución que dispone la apertura del sumario. Concluyó que resulta imperativo cumplir con aquellos requisitos para luego correr vista de lo actuado y posibilitar al intimado de pago ejercer correctamente su defensa; por el contrario, la falta de alguno de ellos deriva indefectiblemente en la nulidad del acto (confr. también Sala IV in re: Boston Compañía Argentina de seguros S.A. (TF 29422-A) y otro c/DGA" y en similar sentido, Sala I in re "Unisel SA c/AFIP DGA -Resol. 9315/99 s/ A.N.A.", sentencia del 23/02/10)".

Dicho criterio fue mantenido en las causas: "YPF SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sentencia del 27/04/17; 39183/17 "Gibaut Hnos Manufacturas de Cuero SA c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo", sent. del 19/12/17; y 88231/2017 "Isamar SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sentencia del 15/03/18, entre otras.

Finalmente, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, en la causa "Denso Manufacturing Argentina SA TF 28874-A C/ DGA S/Recurso Directo de Organismo Externo", Expte. 55478/2019, se explayó acerca de la interpretación que la Sala, le ha asignado al art. 1094 inc. d) del C.A.: *"En efecto, ha sostenido que, como regla general, disponer la liquidación de los tributos al momento de abrir el sumario, reviste una importancia fundamental, dado que: (i) evidencia el interés del organismo aduanero en percibir dicho tributo, lo que justifica que el plazo sea suspendido según el art. 805, inc. a), del Código Aduanero; (ii) garantiza la defensa en juicio y el juzgamiento del particular en un plazo razonable, al exigir cierta celeridad en la liquidación del tributo y su correspondiente vista al particular —lo que no se garantizaría si, como en el caso, la vista de la liquidación se corrió 10 años después de realizado el hecho gravado—; y (iii) en el caso de diversas multas, la liquidación del tributo sirve para cuantificar el monto de las multas"* (conf. in re, "Arte Radiotelevisivo Argentino SA (TF 28836- A) c/ DGA", Expte. No. 21.830/2012, del 6/6/2013). (…) *Por tal razón, la realización de la liquidación tributaria correspondiente, no se trataba de una formalidad carente de sentido sustancial, sino que era fundamental para el normal desarrollo del procedimiento aduanero (esta Sala, causa "Arte Radiotelevisivo Argentino S.A." citada)."*

A mayor abundamiento, en recientes precedentes, la Cámara antes citada ha reafirmado la importancia del auto de apertura de sumario y la necesidad de que este cumpla con todos los requisitos del régimen legal. (Sala I, "Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. –TF 33562-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo, 3/11/2022", Sala I, Federal Express Corporation (TF 30584-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo, 11/10/2022).

Que, con fundamento en lo expuesto, corresponde declarar la nulidad del auto de instrucción de sumario, y en consecuencia, la prescripción de la acción del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de

tributos, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación a la destinación en trato, con costas al Fisco.

VIII.- Que atento el punto precedente, deviene abstracto el tratamiento de las restantes cuestiones invocadas.

Por todo lo expuesto, voto por:

1).- DECLARAR la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el considerando VII.- de la presente.

2).- DECLARAR PRESCRIPTA la acción del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación con la operación N° 09 001 TG04 000085 B, de la firma MERCEDES BENZ ARGENTINA S.A., en las actuaciones SIGEA N° 12140-19-2010.

3).- Costas a cargo del Fisco.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

Sin perjuicio de mantener mi criterio, en orden a la necesidad imperiosa de que se notifique la apertura del sumario para considerar la posibilidad de suspender o interrumpir el curso de la prescripción, encuentro que el análisis que realiza el voto preopinante del sentido y alcance del artículo 1094 del Código Aduanero es correctísimo. Es que, en efecto, así como un acto administrativo debe ser notificado al interesado para modificar su situación jurídica frente a la autoridad administrativa, también es pertinente hacer notar que no cualquier declaración de voluntad del funcionario administrativo puede surtir efectos legales directos e inmediatos. Es de rigor que la administración observe los requisitos dispuestos en la normativa por cuanto si carece de las condiciones exigidas por el legislador importaría un mero pronunciamiento administrativo carente de entidad para interrumpir o suspender el curso de la prescripción.

En ese sentido, corresponde destacar que en el sublite se le imputó al administrado la presunta infracción prevista en el artículo 970 del C.A debido al incumplimiento del régimen de destinación suspensiva.

En ese estado de cosas era menester, conforme lo establece el art. 1094 CA, en cuanto aquí es de específico interés, la clasificación arancelaria y la valoración de la misma, la recepción de la declaración de los eventuales responsables como la liquidación de los presuntos tributos a abonar y las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos que fueran motivo de investigación.

Sentado lo que antecede, corresponde poner en evidencia que el auto de apertura no informó el valor en aduana de la mercadería, su posición arancelaria y ni liquidó los presuntos tributos a abonar.

Esa situación denota que la autoridad administrativa actuó fuera del marco de su competencia temporal, por lo que el acto administrativo es nulo de nulidad absoluta (art. 14 y 17 de la LNPA), lo que obsta a considerar la prescripción en los términos del código aduanero.

Por todo lo anterior, adhiero al voto del doctor Horacio Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1).- DECLARAR la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el considerando VII.- de la presente.

2).- DECLARAR PRESCRIPTA la acción del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación con la operación N° 09 001 TG04 000085 B, de la firma MERCEDES BENZ ARGENTINA S.A., en las actuaciones SIGEA N° 12140-19-2010.

3).- Costas a cargo del Fisco.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.11.03 20:25:58 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.11.03 21:40:47 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.11.04 09:56:04 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.04 09:56:20 -03:00